Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 33266a du rôle
Inscrit le 26 août 2013

Audience publique du 11 mai 2015

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Revu la requête, inscrite sous le numéro 33266 du rôle et déposée le 26 août 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du 23 mai 2013 du directeur de l'administration des Contributions directes répertoriée sous le numéro C 18603 du rôle, portant rejet de sa réclamation introduite en date du 30 avril 2013 à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis le 23 janvier 2013 ;

Vu le jugement rendu par le tribunal administratif en date du 15 octobre 2014, inscrit sous le numéro 33266 du rôle ;

Vu l'arrêt rendu par la Cour administrative le 5 mars 2015, inscrit sous le numéro 35511C du rôle ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Nadège LE GOUELLEC, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 avril 2015.

En date du 23 janvier 2013, le bureau d'imposition Sociétés 5 Luxembourg de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'égard de Monsieur ... en sa qualité de gérant unique de la société à responsabilité limitée ...S.àr.l., ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant total de ....- EUR en principal et intérêts au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007 à 2011, de l'impôt commercial communal des années 2007 à 2011, de la retenue sur les revenus de capitaux des années 2007 à 2010 et de l'impôt sur la fortune des années 2008 à 2011.

Par courrier de son mandataire du 30 avril 2013, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 23 mai 2013, référencée sous le numéro C 18603 le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ..., dans les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 30 avril 2013 par Maître ..., au nom du sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau d'imposition Sociétés 5 en date du 23 janvier 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité de gérant unique de la société à responsabilité limitée ..., actuellement en état de faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du §103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de la retenue sur les revenus de capitaux et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011 au montant total en principal et intérêts de ... euros ; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes échues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant fait valoir notamment qu'aucune inexécution fautive ne saurait lui être reprochée ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société, notamment de remettre les déclarations fiscales dans les délais légaux et de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 n°6902) ;

que dans la mesure où le gérant par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment que les impôts échus, même avant son entrée en fonction, ne sont pas payés sur les fonds disponibles de la société à l'administration ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du §118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait, en vertu du §2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBI. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBI. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs.3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, n°11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de la retenue sur les revenus de capitaux et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011 ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés dépôt n° L070015978 du 30 janvier 2007 que lors de l'immatriculation en date du 18 janvier 2007, le réclamant a été nommé gérant unique de la société à responsabilité limitée ..., sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant en effet que lors d'un contrôle sur place de la comptabilité de la société en cause, le bureau d'imposition ensemble le Service de Révision a constaté qu'au titre de l'ensemble des années litigieuses, la société ..., sous l'empire du réclamant, s'est montrée auteur de multiples irrégularités et inconvénients au niveau de la comptabilité, menant nécessairement

à la conclusion qu'un bon nombre des actes commis par le réclamant en personne frisent le détournement fiscal ;

Considérant qu'en ce qui concerne la société ...le rapport dressé par le Service de Révision décèle, « que les constatations faites dans le cadre du contrôle fiscal sont d'une gravité telle que la comptabilité doit être rejetée et qu'il y a lieu de procéder à une taxation conformément à l'article 217 AO » alors que « confronté aux irrégularités dans la comptabilité le gérant, Monsieur ..., s'obstine à nier les faits » ; que « selon lui les responsables des irrégularités dites marginales sont ses employés et ses comptables, mais en aucun cas lui en tant que gérant » malgré que « pendant la période des exercices contrôlés (2007 à 2010) ses employés et ses comptables ont changé à plusieurs reprises » tandis que « les irrégularités dans la comptabilité persistaient » ; que, bizarrement, « ce n'est que le poste du gérant qui n'a pas changé » ;

Considérant que les principaux griefs dépistés par le Service de Révision constituent les suivants :

- *« le contribuable (i.e. la société ...) tient un relevé appelé « LIVRE DE CAISSE ». Le réviseur retient que le livre de caisse n'est pas tenu d'une façon correcte. En effet, les recettes journalières ne sont pas inscrites dans leur totalité. Dans ce relevé, le total du chiffre d'affaires déclaré pour une journée précise se résume au total des payements en numéraire. L'inscription des recettes des payements électroniques (Bancomat, autres cartes de crédit) fait défaut. Elles sont comptabilisées et déclarées mensuellement. »*

- *« le « LIVRE DE CAISSE » comporte des anomalies, à savoir des soldes négatifs pendant plusieurs journées par année. »*

- *« un autre indice qui démontre que les recettes n'ont pas été déclarées en leur totalité est la marge bénéficiaire déclarée. Le fournisseur quasi exclusif du contribuable est l'entreprise .... Le contribuable est lié avec un contrat exclusif. (...) Le réviseur s'est assuré que le contribuable se conforme au prix de vente conseillé par .... En fonction du volume des achats par année et de la vitesse des payements ... donne des remises à ses détaillants. Les achats du contribuable sont largement supérieurs à ...€, montant qui définit la remise maximale offerte par .... Cette remise sur l'achat en combinaison avec le prix de vente ... définit la marge bénéficiaire sur engagé du contribuable. De ce fait l'entreprise applique une marge de 100% pour l'année 2007, et de 96,8% pour les années 2008 à 2010. (...) Cependant la marge déclarée par le contribuable est largement inférieure aux marges théoriques. (...) L'analyse permet au réviseur d'établir les recettes fraudées plus précisément en appliquant la marge effective sur l'engagé restant. »*

- *« le réviseur refuse la déduction des frais qui ne sont pas validés par une pièce à l'appui. De même une double déduction d'une même charge n'est pas permise. »*

- *« en date du 22/04/2007 le contribuable a inscrit dans sa comptabilité une facture, sous l'enseigne de la société ... S.A., d'un montant de ...€, et portant la mention suivante : « Travaux d'aménagements de la boutique suivant offre 0070205 du 08/05/07 ». Le contribuable a comptabilisé cette facture sur le compte «[AGENCEMENTS MAGASIN] [21810000]. Ensuite il a comptabilisé le payement de son « fournisseur » via le compte « FOURNISSEUR A DIVERS [1100] ». Cependant le fournisseur n'a pas été payé, mais le gérant a effectué en date du 29/06/2007 un virement de 150 000,00€ sur son compte privé Fortis. La dernière tranche a été retirée par le gérant, Monsieur ..., en date du 06/01/2009 par un prélèvement de ...€ » (...) La comparaison de cette facture avec d'autres factures de ... S.A. (...) a montré que l'enseigne qui se trouve sur la facture déduite n'est pas celle utilisée normalement par la société ... S.A. (...) Le réviseur peut en conclure que la facture est un faux. »*

Considérant que le réclamant a donc sciemment omis de verser l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal, la retenue sur les revenus de capitaux et l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011, au montant total en principal et intérêts de ... euros et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant unique de la société à responsabilité limitée ...est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre des impôts ci-avant énumérés est justifiée ;

Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art. 1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS,

reçoit la réclamation en la forme ;

la rejette comme non fondée ; (…) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 26 août 2013 et enrôlée sous le numéro 33266, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 23 mai 2013.

Par un jugement rendu le 15 octobre 2014, le tribunal administratif après s'être déclaré compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal par le biais de la requête introductive d'instance déposée au greffe du tribunal administratif le 26 août 2013 et inscrite sous le numéro du rôle 33266 et avoir constaté qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation, a retenu que la requête introductive d'instance ne suffisait pas aux exigences légales et a déclaré le recours en réformation tel qu'introduit irrecevable.

Par un arrêt du 5 mars 2015, inscrit sous le numéro 35511C du rôle, la Cour administrative a déclaré, par réformation du jugement entrepris du tribunal administratif du 15 octobre 2014, recevable le recours introduit par Monsieur ... le 26 août 2013 et a renvoyé le dossier devant le tribunal administratif en prosécution de cause.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir que le bulletin d'appel en garantie mettrait en équivalence les termes de « *Verletzung* » et de « *schuldhafte Verletzung* » des obligations fiscales incombant au gérant d'une société et que ce faisant toute inexécution de ces obligations serait d'office qualifiée de fautive. Or, une telle approche ne trouverait pas son fondement dans le paragraphe 109 AO et il ressortirait par ailleurs de la jurisprudence constante en la matière que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO dans le chef d'un gérant de société ne serait pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, mais que le législateur aurait posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le demandeur donne encore à considérer qu'en vertu du paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 appelée « *Steuer-Anpassungsgesetz* », désignée ci-après par « StAnpG », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement contre le représentant d'une société, ne relèverait pas d'une compétence liée, mais constituerait un pouvoir discrétionnaire dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concernerait l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et ensuite en ce qui concernerait le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Il résulterait encore du paragraphe 2 StAnpG, précitée que l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation devrait procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision en raison et en équité.

Au vu de ce qui précède, il incomberait dès lors à l'administration d'établir la responsabilité fautive du débiteur, c'est-à-dire l'existence d'une faute, d'un dommage et d'un lien de causalité. Or, le bulletin litigieux ne prouverait pas une inexécution fautive dans le chef du demandeur.

A cela s'ajouterait que les déclarations fiscales de la société ...S.àr.l. auraient été déposées dans les délais impartis pour ce faire, à l'exception de la déclaration fiscale de l'année 2011, et que le bureau d'imposition ne saurait reprocher au gérant de la société ...S.àr.l. de ne pas avoir anticipé un redressement fiscal, de sorte que les requalifications effectuées par le service de révision de l'administration fiscale ne sauraient servir de base justifiant une inexécution fautive de ses obligations fiscales. Une telle intention fautive ne saurait pas non plus être retenue sur base du retard dans la mise en place d'une boîte aux lettres qui aurait prétendument porté entrave à la notification des bulletins d'imposition pour l'année 2011.

Comme le bureau d'imposition n'aurait pas caractérisé l'existence d'une inexécution fautive au sens du paragraphe 109 AO, la décision directoriale litigieuse devrait être réformée, sinon annulée pour motivation insuffisante.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant, il appartient d'abord au tribunal de vérifier la légalité extrinsèque de l'acte lui déféré, avant de se livrer, par le biais de l'examen de la légalité des motifs, au contrôle de la légalité intrinsèque.

Force est en effet de relever que le demandeur invoque un défaut de motivation suffisante de la décision directoriale sous analyse dans la mesure où celle-ci aurait confirmé le bulletin d'appel en garantie alors même qu'à travers ledit bulletin, le bureau d'imposition n'aurait pas caractérisé la faute justifiant l'émission dudit bulletin à son encontre, ledit reproche devant dès lors s'entendre en substance dans le sens d'une absence de motivation suffisante de la décision même de l'administration d'engager la responsabilité personnelle du demandeur.

Le tribunal constate tout d'abord que la décision sur réclamation du 23 mai 2013, telle que citée *in extenso* ci-avant, mentionne de manière circonstanciée les éléments de fait et de droit justifiant aux yeux du directeur que Monsieur ... soit déclaré codébiteur solidaire de la dette fiscale de la société ...S.àr.l. - la question du bien-fondé de ces motifs relevant de l'examen au fond du recours - le directeur ayant en substance retenu qu'il se dégageait d'une publication au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg que le demandeur a été nommé gérant unique de la société à responsabilité limitée ...S.àr.l. à partir du 18 janvier 2007 et qu'en cette qualité il aurait commis une faute en procédant à des distributions cachées de bénéfices à ses associés, empêchant de ce fait la perception de l'impôt légalement dû et en omettant sciemment de verser l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal, la retenue sur les revenus de capitaux et l'impôt sur la fortune dus par la société ...S.àr.l. pour les années 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011. Le directeur a à cet égard encore renvoyé à des extraits d'un rapport de contrôle établi par le Service de révision de l'administration des Contributions directes suite à un contrôle effectué dans les locaux de la société ...S.àr.l. lors duquel ont été constatées de multiples irrégularités dans la comptabilité de ladite société et dans lequel il a notamment été retenu que le relevé appelé « LIVRE DE CAISSE » ne serait pas tenu d'une façon correcte et que celui-ci comporterait des anomalies, le demandeur n'ayant par ailleurs pas déclaré la totalité de ses recettes, de sorte que la marge déclarée serait largement inférieure aux marges théoriques. Le demandeur aurait encore déduit une facture qui n'aurait pas été émise par le fournisseur et qui serait considérée comme un faux par le réviseur.

Le directeur a encore mis en exergue que le demandeur ne saurait s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrerait en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, tout en précisant que le gérant responsable sur le fondement du paragraphe 109 AO ne pourrait s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'aurait pas été engagée contre l'autre.

Il convient ensuite de relever que le bulletin d'appel en garantie lui-même indique également les motifs concrets ayant amené l'administration des Contributions directes à engager la responsabilité du demandeur. En effet, le bulletin d'appel en garantie a en particulier souligné la qualité d'associé unique et de gérant unique du demandeur depuis le 18 janvier 2007 et jusqu'au 17 octobre 2012, ainsi que son pouvoir d'engager en cette qualité la société ...S.àr.l. sous sa seule signature au cours de cette même période, de sorte que le demandeur aurait été tenu, conformément aux termes du paragraphe 103 AO, personnellement de l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à ladite société et notamment du paiement des impôts dus à l'aide des fonds administrés. Le bulletin fait encore état de ce qu'il résulterait du rapport du service de révision daté du 15 mai 2012 que la société ...S.àr.l. a procédé à d'importantes distributions cachées de bénéfices au profit de son associé ..., que ce dernier a encore prélevé en deux étapes une somme de 172.500 euros en guise de paiement d'une facture qui n'aurait pourtant jamais été émise par son fournisseur et que de ce fait celui-ci aurait délibérément privé la société des moyens et fonds nécessaires au règlement de la dette fiscale, ces distributions cachées de bénéfices étant passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et faisant ainsi partie du bénéfice imposable de la société ...S.àr.l.. En effet, les déclarations fiscales remises par le demandeur pour les années d'imposition 2007 à 2010 cacheraient des faits pertinents de l'imposition et renfermeraient des faits inexacts. Le demandeur aurait refusé d'endosser la responsabilité des irrégularités dans la comptabilité constatées par le service de révision et les auraient qualifiées de marginales. Le rapport de révision retiendrait encore qu'il n'existerait aucun doute qu'il soit le bénéficiaire économique des sommes détournées au cours des années 2007 à 2010. Il est encore reproché à Monsieur ... de n'avoir jamais envisagé le règlement de la dette fiscale résultant du contrôle fiscal du service de révision et d'avoir temporairement retardé la notification des actes administratifs par l'installation tardive d'une boîte aux lettres à la nouvelle adresse de la société ...S.àr.l. suite au transfert du siège social de celle-ci. Finalement, en ce qui concerne l'année d'imposition 2011, celui-ci n'aurait pas déposé de déclaration fiscale endéans les délais impartis, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'obligation de procéder, après le prononcé de la faillite, à une imposition de l'exercice 2011 par voie de taxation d'office.

Le bureau a encore précisé qu'en vertu du paragraphe 110 AO, la responsabilité du demandeur pour les actes accomplis pendant la période de ses fonctions survivrait à l'extinction de son pouvoir de représentation. Le tribunal souligne à cet égard que ces motifs, figurant dans le bulletin d'appel en garantie, participent à la motivation de la décision du directeur du 23 mai 2013, dans la mesure où ce dernier, à travers sa décision, a expressément confirmé le bulletin d'appel en garantie.

Au vu de ce qui précède, le tribunal est amené à retenir que, contrairement à ce qu'avance le demandeur, le comportement fautif, qui lui est reproché et sur base duquel sa responsabilité personnelle a été retenue, a été caractérisé à suffisance tant à travers le bulletin d'appel en garantie qu'à travers la décision directoriale litigieuse, étant à cet égard rappelé que la question du bien-fondé de ces motifs relève quant à elle de l'examen au fond du recours. Le moyen du demandeur, basé sur un défaut de motivation de la décision directoriale déférée, est dès lors à rejeter.

En ce qui concerne la légalité interne de la décision directoriale sous analyse, il y a lieu de rappeler qu'en vertu des dispositions du paragraphe 103 AO, « *die gesetzlichen Vertreter*

juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen ».

Il s'ensuit que le gérant en titre d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il n'est en l'espèce pas contesté que Monsieur ... était, depuis le 18 janvier 2007, le gérant unique de la société ...S.à r.l., déclarée en faillite par jugement du 17 octobre 2012. Il s'ensuit que le demandeur doit être considéré comme ayant effectivement et factuellement été en charge de la gestion journalière de la société ...S.àr.l. en tant que gérant unique disposant du pouvoir d'engager ladite société sous sa seule signature. Or, en tant que personne *de jure* et *de facto* en charge de la gestion journalière de la société ...S.àr.l., Monsieur ... était personnellement tenu pendant les périodes correspondant à l'exercice de cette fonction, à savoir du 18 janvier 2007 au 17 octobre 2012, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société ...S.àr.l..

Il n'en demeure cependant pas moins que le dirigeant d'une société ne peut être tenu personnellement responsable du non-paiement de ces impôts que dans les conditions plus particulièrement prévues au paragraphe 109 AO qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütungen zu unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Le paragraphe 7, alinéa (3) StAnpG disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité de gérant unique de la société ...S.àr.l., disposant du pouvoir d'engager l'entreprise sous sa signature individuelle depuis le 18 janvier 2007 et ce jusqu'au 17 octobre 2012, le bureau d'imposition ayant retenu plus particulièrement à charge de Monsieur ... que celui-ci, en sa qualité de personne en charge de la gestion journalière de la société ...S.àr.l., aurait négligé l'accomplissement des obligations fiscales incombant à ladite société vis-à-vis de l'administration des Contributions directes, la société ...S.àr.l. ayant en effet procédé par divers moyens à des distributions cachées de bénéfices au profit de son associé unique, de sorte que Monsieur ... en sa qualité de gérant aurait par ce moyen réduit de façon indue le patrimoine de la société ...S.àr.l. en la privant des fonds nécessaires au règlement de la dette fiscale. Par ailleurs, le bureau d'imposition a mis en exergue que pour l'exercice 2011 aucune déclaration fiscale n'aurait été remise et que Monsieur ... aurait empêché ou tout du moins retardé la notification d'actes administratifs en omettant d'apposer le nom de la société ...S.àr.l. sur une boîte aux lettres.

Comme relevé ci-avant, le demandeur fait plaider en substance que ce serait à tort que le bureau d'imposition a conclu à une inexécution fautive dans son chef, le demandeur critiquant ainsi les conclusions retenues dans la décision directoriale sur réclamation du 23 mai 2013, en arguant notamment du fait qu'il aurait toujours déposé les déclarations fiscales dans les délais et que le bureau d'imposition ne pourrait pas déduire une inexécution fautive de sa part basée sur le fait qu'il n'aurait pas anticipé les requalifications effectuées dans le cadre de la révision. Le demandeur estime encore que le fait de ne pas avoir déposé de déclaration d'impôt pour l'exercice 2011 et d'avoir omis d'apposer directement le nom de la société ...S.àr.l. sur la boîte aux lettres suite au transfert de siège de ladite société ne sauraient être constitutifs d'une inexécution fautive dans son chef.

De prime abord, il y a lieu de relever qu'en ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2007 à 2010 et ainsi indirectement la question de l'existence de distributions cachées de bénéfice, le demandeur n'a développé aucun moyen visant à contester l'existence de telles distributions cachées de bénéfices de sorte que cette question échappe actuellement au tribunal. Le demandeur se contente en effet de reprocher au bureau d'imposition de ne pas avoir motivé à suffisance l'existence dans son chef d'une responsabilité fautive, le « *simple fait du défaut de paiement* » ne pouvant de l'avis du demandeur être qualifié d'inexécution fautive de ses obligations.

Si, comme retenu ci-avant, d'après les termes mêmes du paragraphe 109 AO, il ne suffit pas d'un simple manquement pour engager la responsabilité du représentant, alors que ce manquement doit être fautif, le comportement de Monsieur ... en sa qualité de gérant unique de la société ...S.àr.l., ayant consisté d'une part, à procéder à des distributions cachées de bénéfices, à délibérément omettre de déclarer des recettes et d'avoir ainsi déclaré une marge bénéficiaire inférieure à la marge réelle et, d'autre part, d'avoir délibérément omis de déposer une déclaration fiscale pour l'exercice 2011, étant souligné que le demandeur n'avait certes plus le pouvoir de ce faire à partir du jugement déclaratif de faillite intervenu le 17 octobre 2012, mais avait amplement le temps de la faire auparavant, doit être considéré comme fautif au sens du paragraphe 109 AO, la dissimulation de faits pertinents ou la déclaration de faits inexacts constituant en effet une « *schuldhafte Verletzung* »[1]. En ce qui concerne les retards de notification des actes administratifs, il convient de constater que factuellement ces actes ont pu être notifiés au demandeur, de sorte que cette omission n'a pas porté à conséquence.

Il convient d'ailleurs de constater que le demandeur n'avance dans le cadre du présent recours aucune explication susceptible de justifier son comportement, ou de relativiser son caractère fautif, respectivement celui de la société gérée par lui, si ce n'est d'indiquer qu'il n'a pas pu prévoir un redressement de l'impôt dans le cadre de la procédure de révision de la société ...S.àr.l., élément qui ne saurait le décharger de son obligation en tant que gérant unique de la société ...S.àr.l. de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il est encore constant en cause que le montant réclamé de ... euros n'a pas été réglé par le contribuable, à savoir la société ...S.àr.l., laquelle a été déclarée en faillite.

Si le tribunal vient de retenir dans le chef de Monsieur ... un comportement fautif et de constater l'existence d'un dommage consistant en une insuffisance d'impôt (« *Verkürzung der auferlegten Steueransprüche* »), il y a encore lieu de retenir que ce dommage se trouve dans un lien de causalité direct avec les agissements fautifs du représentant de la société ...S.àr.l..

Il s'ensuit qu'il y a lieu d'admettre, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, que Monsieur ... en sa qualité de gérant unique, a activement contribué à réduire les recettes effectives de la société ...S.àr.l. en procédant à des distributions occultes de bénéfices à son profit et en déduisant des frais ayant un caractère privé ou fictif et qu'au titre de l'ensemble des années litigieuses, la société ...S.àr.l., sous l'empire du demandeur, s'est révélée être l'auteur de multiples irrégularités au niveau de la comptabilité, en ne déclarant délibérément pas la totalité de ses recettes, et notamment en ne tenant pas correctement le livre de caisse et en omettant délibérément de déposer la déclaration fiscale de l'année 2011. En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision. Force est encore de constater que le demandeur n'a de son côté pas utilement renversé les conclusions du directeur à cet égard, mais qu'il est resté en défaut d'énerver concrètement les faits relevés par le directeur pour conclure au caractère fautif du comportement du demandeur en tant que gérant unique de la société ...S.àr.l..

[1] Voir Tipke-Kruse, Abgabenordnung, 7. Aufl, 1975, § 109, AO, A 4.

Il se dégage partant de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement et sur renvoi de la Cour administrative ;

au fond, déclare le recours en réformation non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 11 mai 2015 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Alexandra Castegnaro, juge,
Hélène Steichen, juge

en présence du greffier Arny Schmit.

Schmit Sünnen